

EDP会計の実務

河 野 一 英

コンピューター (Computer) による EDP (Electronic data processing system) 会計を新たに適用しようとした場合に、従来の会計組織とどのように接合していくか、どこにどのような違和点が存在するか、について、いくつかの問題領域でとりあげて、その研究課題の概要を、問題意識的に整理してゆきたい。

1 単位記録の多目的利用について

EDP会計においては、一枚の単位記録を、いろいろな目的のために何回でも多数回数の作表のデータとして利用している。このシステムは伝票会計方式が過去において企業会計に貢献した経過と方法をここに今一度振り返えることによって明瞭に理解することが出来る。すなわち伝票会計方式によれば、日計表によって日々の貸借バランスをチェックし、この日計表によって総勘定元帳は代用されている。

ここでは、①毎日の日計表をまとめて旬計表や月計表を作成し、前月よりの繰越高を加えて勘定科目別の残高を計算する方法、②前日までの累計に当日取引高(増減)を加えて、当日までの累計および当日残高を算出する元帳の日計表の方法の二つがある。

従来、記帳会計方式では、総勘定元帳が無ければ、財務諸表は作成できなかったのであるが、伝票会計方式においては、日々の取引試算表が作成され、これによって期末試算表も作成される結果、総勘定元帳がなくても、財務諸表の作成が可能になってしまった。

この結果は、①転記という事務を消滅させた。②仕訳帳（歴史的記録）と補助簿（勘定科目別記録）を伝票に置き換え、かつ総勘定元帳を日計表に置き換えて消滅廃止させた。

となり、伝票によって単位記録さえ確保されれば補助簿であろうと、総勘定元帳であろうと、試算表であろうと、すべて、この単位記録の分類集計によって、いつでも直接的につくり出すことができることを示している。

この伝票会計方式の考え方とEDP会計の考え方とは本質的には全く同じ発想法によっているものである。

しかしここでとくに重視しなければならないことは、EDPのシステムと、伝票整理のシステムの機械能力の差から、ここに一つの大きな差異を生み出してしまった。

それは、伝票会計では伝票に必要な枚数だけコピーをとり、それを別々に仕訳して、日付順に、科目別に、取引先別に、品別に、それぞれの目的別に順序よく並べてファイルを行なつて集計または分類保存するのに対し、EDPは何枚ものコピーをとらずに、ただの一枚の単位記録しかつくらず、このたった一枚の単位記録を何回も目的によって機械のなかで並べ換えて、何回も異なる作表に利用する機械的方法をとっている。すなわち一枚の単位記録で借方科目の作表も、貸方科目の作表もまた日付順の記録作表も、相手先別、品別、期日別、その他、必要である限りの無数の類型別に作表が可能である点に、コンピューター会計の第一の特異点がある。このようなEDP会計の必要にもとづいた単位記録の記録方法として行列式簿記法が考え出されて来たのである。

2 統合会計情報システムの構成について

会計部門のEDP化は、ライン業務部門のEDP化のあとで、結果として行なわれることが通常である。またそうあるべきである。

というのはEDP化によってメリットを大きくあげるためには、その企業の基本的な業務である購買、製造、販売、代金収支の段階をEDP化することが必要である。このように購買、製造、販売、代金収支といったラインの基本業務がEDP化されれば、それらは、それぞれがサブ・システムとして、それぞれの業務をより有効に管理するための情報が大きな利益額で得られるのが実際である。そして、購買、製造、販売、代金収支といったサブ・システムが完成すれば、企業内の経営情報処理のシステムとしては、ほぼ骨組みは完成し、必要なインプット資料も大体確保されることになり、このほかに「その他の収支」「振替記録」等のインプットを追加すれば、統合会計情報システムすなわちトータル・システムとしての会計のEDP化が達成できることになる。

会計業務それ自身を単独にEDP化するメリットがあるかないかという議論がされることが多いが、会計業務は、ライン業務のEDP化が進んだ結果、会計業務のEDP化も行なわれるというのが実態である。

経営情報の資料捕捉の段階において、このように経営情報システムとしてスタートした結果社会全体の流動性を反映して、そこには高度の相対性、可変性が存在し、それがますます拡大し、促進される傾向にあることはEDP情報処理をますます多元化、(Multi-dementional)、多目的化(Multi-purposes)させる傾向を助長している。このことは逆に多元的、多目的な情報処理が経営活動の全般的、総合的管理の立場によって、会計統合システムによってトータル・システム化する必要を生じさせてきた。

企業内の諸情報統合する高度の統合的情報処理が可能となり、より整備されてくるようになればなるほど、また逆に情報処理の多元性、多目的性を促進してくるという相関関係に、トータル・システムとしてのEDP会計とサブ・システムとしてのEDP業務管理システムとが相互に拡大しあうように刺激し合っているのである。

このように広範にして種々様々の内容をもつサブ情報システムの全体が、トータル・情報システムとして、EDP会計を構成することが、別の意味において、EDPシステム全体の自己拡大的機能を実現するためにきわめて有用な存在となっているのである。

3 会計の認識基準におけるEDP会計

従来の会計部門では、①他から受取った証憑により会計伝票を一枚／三枚を作成するか、または②現業部門で作成した会計伝票を一枚／三枚受取る。そして、これらを会計伝票として一連ナンバーをあらためて打ち込み、分類整理して会計帳簿として保管する。会計伝票は、証憑類の会計証拠によって裏付けされた記載内容を完備した一種の完全性が要求されていた。

それは、企業の業務処理の流れの中に、ひとつの節をつくりあげるといふことを行なっているものであって、会計取引として完全に確実なものとなった時点までまって、これをつかまえ、その取引に関するすべての情報を網羅して会計伝票を作成するという完全情報の取扱いが行なわれていた。

ところがEDP会計においては、従来会計伝票を作成すべき時点、たとえば仕入納入時点に「すべて発注条件と同じ」という記載しかされない仕入伝票という会計伝票が作成される。そこには品名もないし単価も金額も購入先も記載されていない。

EDP会計は従来の会計の認識時点が商品の受渡しの時点であったのを、契約の時点購買要求の時点まで繰り上げてしまったのである。

さらにはEDP会計は、それ以前の時点、たとえば、引合いの時点とか計画の時点まで、事務処理上の時間的な源流へさかのぼって行く傾向がある。

たとえば、販売において、引合い↓見積り↓契約↓受渡し↓代金収支といった業務活動の流れは、すべて後の段階は前の段階で行なわれた活動の結果によってひき起こされるものである。

この中で、実は経営上最も重要な段階は契約時点であるのである。いわば、この時点にすべての販売条件は決まってしまうのである。商品の受渡し、代金の収支はすべてこの契約条件に基づいて忠実に行なわれるのにすぎない。

ところが、この契約時点は従来の会計では、取引の認識時点とは通常はならないのであって、従来では受渡しの時点引渡しの時点において会計処理を始めた。すなわち受渡し時点を、会計では取引の認識時点としていたのである。

EDP会計では、EDPにインプットを何時行なうかということ、すなわち取引をどの時点で取引として認めるかという、それは契約時点である。どうしても契約に関する経営統計を作成しなければならないという経営上の要請があるから、取引は契約時点に、契約情報としてEDPにインプットされる。その結果、商品の受渡し時点では、すでにEDPの契約台帳（マスター・ファイル）が打ちこまれていて、取引先、商品名、数量、単価、金額、決済条件などすべての契約条件がインプットされていることになり、受渡し時点では、わずかに次のことだけをインプットすればよいことになる。

- ① 契約ナンバー（契約マスター・ファイルを索引するKey）
- ② 受渡し数量（受渡し段階で確定する追加情報）

③ 変更事項（単価変更など契約条件の変更事項）

④ 受渡し月日

このうち③は通常は発生しないから①②④をインプットすれば、EDPはこれでこの時点に機械の中で完全情報として処理することが出来る。

もつとも受渡し数量と受渡し月日以外に、出荷案内ナンバーとか、倉庫の出庫指図書ナンバー等をもインプットすることもあるが、そのなかで最も重要な情報は、①数量②月日である。

したがって従来の会計が会計取引として認識した受渡し時点に作成される会計伝票は、名前こそ従来と同じ受渡し伝票であっても、実際には受渡し年月日と数量だけの断片的な追加情報伝票となり、従来の完全情報伝票に比して大変な相違となるものである。すなわちEDPでは一度びインプットされれば、その契約情報は何回でも多元的に、多目的に繰り返し、繰り返し利用できる点に、従来の会計とは全く異なるシステムをもっているのである。このように或る時点においてインプットされたものが、断片的であっても、EDP機械内部で、前の情報と合成され、完全情報となるのである。

4 会計責任におけるEDP会計

会計の本質が会計責任（アカウンタビリティ Accountability）の記録であるとする、会計の本質である会計責任は一面において報告責任であることを要し、必要な報告書を作成しうるものでなければならない。また他面、会計責任はある種の受託責任であるから、単に報告書を作成する過程だけが十分であるのでは不十分であって、その報告の内容が真実であるか否かの他人による検証可能性が同時に必要とされている。

このため会計責任とは、①報告可能性、②検証可能性の二つの要請を満たすことが求められる。会計の主体である管財人の記録についていえば、報告可能性は定期的にあるいは随時に財産の保管の経過と結果を報告すべき義務を負担しているのである。また検証可能性は、管財人の管財活動の経過を記録して、関係者の監査に耐えうるだけの内容と形式をそなえた記録を作成する義務をも負担しているのである。

会計の本質は記帳会計、伝票会計、EDP 会計の別にかかわらずに、この報告可能性と検証可能性の二つの要請を最少限度の必要条件としてもっている。したがって報告可能性のみで EDP 会計をプログラミングしたり、EDP 会計の構成を考えることは出来ないものであって、EDP 会計の構成には絶対的要件として今一つの検証可能性をも保証されなければならないのである。もし検証可能性が保証されない EDP 会計が行なわれることがあるとすれば、もはやそれは会計ではないのである。

EDP 会計は、すべての会計記録がアカウントビリティーの記録であることを前提としている。たとえば、現金勘定の記入は出納責任者のアカウントビリティーの記録であり、原材料勘定の記入は、原材料の保管責任者のアカウントビリティーの記録である。そして経営者のアカウントビリティーの集約的表現が、財務諸表である。

財務諸表は、会計記録された細微なる真実に支えられたものでなければならぬ。

財務諸表は会計記録に遡及してゆくことができるものでなければならぬとともに、会計記録は、取引の事実にも遡及してゆくことができるものでなければならぬ。

5 会計証拠と EDP 会計

会計証拠とは、取引の事実を客観的に立証しうる資料である。したがって会計証拠は、EDP 会計の最も基礎的な

資料であり、アカウントビリティの観点からも極めて重要な資料である。

会計証拠の背後には取引の実態がある。ところが、さきに述べたように会計取引の認識の時点が、従来の会計システムとEDP会計システムの場合とは異なってきた、EDP会計システムの場合には可成り時間的に先行するようになってきた。このため会計証拠の取扱いについては、従来の会計がはなはだ考え不十分に粗雑に取扱っていたことが、逆にEDP会計の出現により見直され、反省され、再吟味されるに至っている。

EDPの適用が会計以前の段階に浸透して行なった結果、会計以前の大量の多様な資料の中から、改めてどれが必要か、どれをどのように会計証拠として整理保存、利用するか、会計帳簿との参照性はどうか、といったことが改めて、新しい問題として取扱われるようになってきたのである。財務諸表は会計帳簿から作成されるものであり、会計帳簿は、会計証拠の上に基礎を置くものである。

会計証拠には会計の本質からどのような要件が求められているのであろうか。その要件は、

- ① 取引事実の証明力。
- ② 会計帳簿との相互照合可能性。
- ③ 事後の修正、改ざんが容易に行なえないこと。

EDP会計において問題となるのは、この③の事後の修正、改ざんが容易に行なえないことの点である。企業間で納品書や納品受領書といった文書の発行をまったく行なわないで磁気テープで交換されるようになったとすると、デリケートな問題となる。それは会計証拠の消滅であるからである。

しかも、こうした方法は、今日の状況では関係会社間の取引などでは多く採用される可能性があり、磁気テープだけで会計証拠とすることは現段階では甚だ問題であるとされている。このような場合には、同時に成る可く簡素化し

た最少限度の文書を作成して、これを会計証拠として、交換することが要請されている。

会計証拠について企業外部関係、すなわち企業間における場合においては特に前記の方法等をよく検討されるべきである。

しかしながら企業間において、マイクロフィルム等により、オンラインにせよ、オフラインにせよ、高速でインプットまたはアウトプットが可能となり、末端で拡大器によって見読可能となるようになれば、修正、改ざんは相当困難となるので、会計証拠としての適格性は十分あるといえよう。

6 会計帳簿とEDP会計

会計帳簿は会計証拠と財務諸表との中間に、媒介的存在として、ひとつの過程として、過程の痕跡としての役割りを果している。このように会計証拠と財務諸表の中間に会計帳簿を必要とする理由は、会計証拠と財務諸表を直接につなぐことが、現階においては事実上技術的に不可能だということにある。

会計帳簿とEDP会計との関係を検討するためには、会計帳簿が会計の本質から必要としている要件を吟味することが必要となる。その要件とは、

- ① 公正妥当なる財務諸表を作成し得るものであること。
- ② 日常の業務管理のために有用であること。
- ③ 会計証拠と財務諸表の中間にあつて、相互に照合可能であること。
- ④ 会計帳簿は必要にして最少限度の合理的分割に止めること。

なお右の分割について歴史的明細記録、勘定科目別明細記録、取引相手先別商品別明細記録の三種類の分割が

従来から最少限度必要とされている。

⑤ 一定の順序で記入されていること。

⑥ 完全情報の記録であること、数量だけや、単価だけではなく金額までそろった完全情報が記入されていること。

⑦ 帳簿残高が必要な時に算出可能であること。

EDP 会計においては、日々の処理のためには、帳簿は磁気記録化されざるをえない。この磁気記録は、見読不能であり、しかも記録の修正、改ざんが容易であるという欠点がある。

また会計帳簿に関しては、法令の制約条件をも考慮しなければならない。

EDP 会計の中心問題は、会計記録の過程の痕跡の消滅の問題であるといわれている。そのことは会計のもたなければならぬ検証可能性をいかにして保証するかにある。

ここに現実的問題としては、EDP 会計においても会計帳簿による最少限度の記録の保存と、試算表等による中間記録の保存の問題が焦点となってくる。

そしてこれらをマイクロ・フィルムによるか、通常の帳票形式によるか、のいずれかによって最少必要限度を作成保存することが、現状においてはどうしても必要とされている。

これに反してEDP 会計において、会計帳簿を省略して会計証拠から直接に日計表、月計表等の中間記録に結びつけて、財務諸表に達する方法がないものであろうかという点については、もし、どんな紙質、様式の紙片でも、直接にEDP ヘインプットが可能となり、これに記載されたすべての文字が、直接的に読み取れるようになるか、会計証拠がすべて光学的あるいは、磁気的な方法でEDP 機械が直接読み取るための他の媒体が開発されるといったように

なれば、これも可能となる。もちろんこれらのことのうち部分的には、現在でも開発されて実施されている。

また取引相手先の協力を得て、その企業の入手する会計証拠をすべて、所定の会計伝票の様式で作成して貰えば、会計証拠と会計帳簿の併合一体化が行なわれて、一つのプロセスとなり得るのであるが、現実には困難であるとされている。

7 EDP会計の問題点

EDP会計においては、正しいインプットが確保されることが第一の必要な要件であり、後はコンピューターのプログラムの問題となるが、財務会計のプログラムは、通常分類統計が主体であって、プログラムの面ではさして難しい問題はない。

しかしながら、財務会計の計算機構がプログラムに転化したといっても、もちろん貸倒れ処理とか、棚卸資産の陳腐化処理、固定資産の物理的評価減、諸引当金準備金の計上などの会計的認識の個別的問題は、依然としてプログラムの外にあるという問題がある。それはまた、売上げ値引をしてインプットすべきか、拡販費、交際費、広告宣伝費として営業費に含めてインプットすべきか、というようなインプットの選択に関する問題もプログラムの外に残されている。

また会計のEDP化が、単なる会計事務の機械化ではなくて、ライン部門を主とした経営情報の処理機構のうちの一部分として登場してきている以上、これを阻害する諸問題はまず何とかして乗りこえてゆかなければならない。その最も大きい問題は、会計記録が、財務諸表や経営管理資料を作成するための基礎資料である以前に、記録すること自体が目的であるという点である。

財務諸表や管理資料を作成するだけの目的であればこれらのものが作成された後では、「記録」はその存在意義を失うことになる。しかし、会計記録は第一義的にアカウンタビリティーの所在を明らかにするという目的、本質をもっている以上、会計記録に要請されることは、いつでも、どこの記録からでも、事実の存在と、財務諸表の表示が、チェックできる可能性をもたなければならないことである。どの取引でも正逆両方向に即時に追跡が可能な状態をいつでももっていなければならない点である。EDP 会計についても、このことは欠くことのできない絶対的条件となっているが、これをどのように実現してゆくかの問題である。

次に EDP 会計においては、ラインの現場業務と会計業務の境界がだんだん不分明となりつつあるということである。会計記録の問題についても、EDP 会計は「会計以前」の契約時点、要求時点、計画時点の事務処理へと段々と源流に遡る傾向がある。ここでは、「会計以前」とか「会計以後」とかいう考え方をもはやすることができなくなるほどになってきているが、これをどのように調整するかという問題がある。

また、会計帳簿は、このような多様化し、錯綜化したライン業務をシステム化して、財務諸表につながるめととしてのトータル・システムとしての新しい意義をもってきたといわれるが、実務ではここまで到達することはなかなか容易でないであって、そこには会計を分類統計のサブ・システムとしてまず EDP 化しているといった実情にあるのである。

最後に、インプット以前の資料のチェックの問題である。確実な会計証拠の確保、文字、数字の明瞭化、タイ化、数字、文字のチェック・システムが特に必要である。EDP 会計が、その事務処理を会計部門のチェックを経ないで、現業ライン部門から直接に EDP にインプットされる機会が非常に増加してきている現状からしても、ますますこのインプットのチェック・システムの強化の問題が、EDP 会計の最も原初的にして最も困難な問題となってきた。

ているのである。

(引用ならびに参照論文)

- | | |
|-----------------|-------------------|
| コンピュータ会計情報 | 品田誠平、大山政雄、木村一嘉共著 |
| EDP 会計の仕組みと実際 | 肥沼幸男著 |
| 会計情報システム | 矢矧晴一郎著 |
| EDP 会計の基礎 | 吉村成弘著 |
| 会計情報の理論 | 吉田寛著 |
| 電子計算機経営情報システム | 栗山仙之助著 |
| 経営情報システムの研究 | 東洋大学付属 電子計算機センター編 |
| コンピュータ時代の経営管理手法 | 市村真一著 |
| 会計測定の基礎 | 井尻雄士著 |
| 経営管理分析のすすめ方 | 秋葉中著 |
| コンピュータ時代がやってきた | サンケイ新聞社 |